



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720074/2013-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.820 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente AYMORE CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. CCT

Não incide contribuição previdenciária sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INDENIZAÇÃO.

Não comprovada sua natureza reparatória por perda diversas, bem assim sua desvinculação do salário, é devida a tributação de valores contabilizados pelo contribuinte como indenização paga a colaboradores.

MULTA DE MORA. AIOP. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SUMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência incidente sobre os valores pagos a título de **Indenização Adicional e Adicional CCT FENABAM (0134, 3590 e 3591)** e, ainda, para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, determinando a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 16-80.100, de 21 de setembro de 2017, exarado pela 12ª Turma de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, fl. 395 a 432.

A autuação foi assim sintetizada pela Decisão recorrida:

Relatório

DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (ATs) lavrados, pela Auditoria Fiscal contra a empresa retro identificada:

- **AI DEBCAD n.º 37.394.000-9**, no montante de R\$ 918.725,22 (novecentos e dezoito mil, setecentos e vinte e cinco reais e vinte e dois centavos), consolidado em 23/01/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à contribuição de Bancos e assemelhados sobre a remuneração dos empregados a título de ‘indenização adicional’ - parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 03/2008 a 05/2008, 07/2008 a 12/2008.

- **AI DEBCAD n.º 37.394.001-7**, no montante de R\$ 98.068,25 (noventa e oito mil, sessenta e oito reais e vinte e cinco centavos), consolidado em 23/01/2013, referente a contribuições destinadas a terceiros – Salário-Educação e Incra – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados a título de ‘indenização adicional’, não declaradas em GFIP e não recolhidas, relativas às competências 03/2008 a 05/2008, 07/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal, de fls. 168 a 175, comum aos dois Autos de Infração, em suma, traz as seguintes informações:

- que as administrações do contribuinte e do Banco ABN AMRO Real S.A. (CNPJ 33.066.408/0001-15), celebraram em 14/08/2008 o “Instrumento Particular de Protocolo de Cisão Parcial e Justificação do Banco ABN AMRO Real S/A, com Versão de Parcela de seu Patrimônio à Aymoré Crédito Financiamento e Investimento S/A”, tendo sido este instrumento aprovado em Assembléia Geral Extraordinária (AGE) realizada em 29/02/2008;

- que as partes aprovaram em AGE de 27/03/2008 a incorporação da totalidade das ações de emissão da Aymoré Crédito Financiamento e Investimento S/A ao patrimônio do Banco ABN AMRO Real S/A, em conformidade com o disposto no art. 252 da Lei n.º 6.404/76 (incorporação de ações), passando, assim, a Aymoré, a ser uma subsidiária integral do Banco;

- que tanto a cisão quanto a incorporação foi aprovada pelo BACEN, conforme comunicado Deorf/GTSP2-2008/08996, de 01/09/2008;

- que, em 01/03/2008, o ABN transferiu diversos empregados para a AYMORÉ;

- que foram solicitados, por Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF e Termos de Intimação Fiscal – TIF, documentos e esclarecimentos acerca do pagamento de Indenização adicional – CCT FENABAN; Dif Indenização adicional - CCT FENABAN, Indenização, Indenização adicional e Indenização compensatória sendo que, da documentação e dos esclarecimentos prestados, se concluiu que os pagamentos de tais rubricas estavam sujeitos à tributação para a Previdência Social;

- na parte referente à legislação sobre remuneração e incidência de contribuições previdenciárias: a) que os artigos 457 e 458 da CLT dispõem a respeito do que estaria compreendido no salário e na remuneração do empregado; b) que o artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, e o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, dispõem sobre o conceito de salário-de-contribuição (“a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”), estando relacionadas no parágrafo 9º do art. 214 do RPS, as parcelas não integrantes; c) que o parágrafo 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 prevê que as regras de isenção tributária deverão ser estipuladas mediante lei específica da respectiva esfera de competência; d) que o art. 111 do Código Tributário Nacional dispõe que o tema da exclusão do crédito tributário deve ser interpretado literalmente;

- que quanto à Indenização Compensatória, a AYMORÉ deixou de esclarecer tal rubrica e que tendo em vista que referido título de indenização não consta na legislação previdenciária e trabalhista, como isento de contribuição, os valores pagos foram incluídos nos presentes Autos de Infrações;

- que quanto à Indenização, a empresa afirmou que se refere a pagamentos efetuados a funcionários que foram transferidos do Banco ABN Real para a Aymoré, a fim de suprir perdas por conta da mudança de categoria (de Bancários para Financiários); que para se considerar determinado valor como indenização, há que haver perda, o que não se verifica na situação mencionada; que na transferência de empregados para o mesmo grupo, a empresa que os recebe assume todos os direitos dos trabalhadores, entre eles a remuneração; que nessa transferência houve recomposição do salário dos empregados transferidos, recomposição proposta e aprovada em reunião para tratar de PLR, realizada em 27/03/2008;

- que quanto à Indenização adicional e à Indenização adicional CCT FENABAN, a AYMORÉ afirmou que tais rubricas se referem aos pagamentos previstos na Convenção Coletiva da Categoria dos Bancários/Financiários, cuja redação é: Cláusula 4.7.15 - INDENIZAÇÃO ADICIONAL tiveram por base o Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN AMRO, assinado em 11/06/2001, tendo como partes, de um lado o Banco ABN AMRO Real S.A. e de outro seus empregados;

- que tal Convenção dispunha que: “Os empregados dispensados sem justa causa, com data de comunicação da dispensa entre 27/10/2009 e o dia 26/04/2010, não computado, para este fim, o prazo do aviso prévio indenizado, fará jus a uma indenização adicional, nos valores abaixo discriminados, ressalvadas as condições mais favoráveis. Para os efeitos desta cláusula, o empregado com data de comunicação de dispensa anterior a 27/10/2009, mesmo que o período de aviso prévio coincida ou ultrapasse esta data, não fará jus à indenização adicional.”;

- que foram estipuladas as seguintes condições:

Vínculo Empregatício	Indenização Adicional
Até 5 (cinco) anos	1 (um) valor do aviso prévio
Mais de 5 (cinco) até 10 (dez) anos'	1,5 (um e meio) valor do aviso prévio
Mais de 10 (dez) até 20 (vinte) anos	2 (dois) valores do aviso prévio
Mais de 20 (vinte) anos	3 (três) valores do aviso prévio

- que nas Convenções houve alteração do número da Cláusula e as datas de dispensa, mas em relação à proporção de salários, a tabela é a mesma;

- que os valores lançados referem-se a diversos pagamentos feitos, aos empregados, a título de indenização por motivo de dispensa e transferência entre empresas do grupo ABN AMRO, todos devidamente lançadas nas folhas de pagamento apresentadas em arquivo magnético (MANAD);

- que, em planilha anexa no CD, constam os valores individuais pagos, bem como o Discriminativo do Débito – DD de cada Auto, com a base de cálculo e a alíquota aplicada;

- que a Lei n.º 11.941, de 27/05/2009 (conversão da MP n.º 449/2008) alterou a Lei n.º 8.212/91, quanto aos cálculos de multas previstos no § 5º do art. 32 e no inciso II do art. 35, que estabeleciam multa por falta de declaração, ou declaração inexata, e de mora, por atraso no pagamento;

- que, após a Lei n.º 11.941/2009, a multa aplicada, no percentual de 75%, no lançamento de ofício, tem como fundamentação o artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96;

- que a empresa, por não ter declarado na GFIP os valores pagos a título de PLR, cometeu infração capitulada no art. 32, IV, § 3º da Lei nº 8.212/91, Código de Fundamentação Legal – CFL nº 68, cujo valor da multa corresponde a 100% do valor devido, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 284, II, do RPS, ensejando a lavratura do Auto de Infração por Obrigação Acessória - **AI DEBCAD 37.371.576-5** de 24/02/2013.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; capas dos Autos; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Mandado de Procedimento Fiscal; Termo de Início de Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Relatório de Vínculos; Recibo de arquivos entregues ao contribuinte; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

Regularmente cientificado da autuação, o contribuinte formalizou a impugnação de fl. 180 a 224, cujas razões estão sintetizadas a partir de fl. 400, as quais, após analisadas pelo

Julgador de 1ª Instância administrativa, resultou no Acórdão ora recorrido, que considerou a impugnação improcedente, mantendo a integralidade da exigência, tudo conforme conclusões sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/12/2008

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO NÃO COMPROVADO.

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

O disposto na alínea “m” do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA MAIS BENÉFICA. COMPARATIVO.

No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, cuja análise será realizada pela comparação entre o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à Lei nº 11.941/09, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, e a multa de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/09.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A apresentação de provas, pelo contribuinte, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 20 de outubro de 2017, conforme fl. 472, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 475 a 517, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente passa a apresentar as razões que entende justificar a reforma da decisão de 1ª Instância.

Da Improcedência Total dos AI: Não Incidência de Contribuições Previdenciárias Sobre Indenizações

Neste item, a defesa apenas afirma que a exigência recai sobre indenizações, pagas sem habitualidade, que não serviram para retribuir o trabalho e que objetiva compensar perdas decorrentes dos eventos de transferência de emprego e dispensa sem justa causa, ambas motivadas pela reestruturação societária realizada.

Tais premissas são detalhadas nos tópicos a seguir:

Da Efetiva Natureza de Indenização das Verbas Autuadas

Da Natureza Não Contraprestacional das Indenizações Pagas *In Casu*

Do Nítido Caráter Eventual e Ausência de Habitualidade do Pagamento das Indenizações Autuadas

Da Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Verbas Indenizatórias por Expressa Previsão Legal: art. 214, §9º, V, m, Do RPS.

Da Improcedência dos AI Relativos à Indenização Adicional

Não Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre Abono Único Previsto em CCT.

Não Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o Aviso Prévio Indenizado.

Após citar a legislação de regência, a defesa afirma que os pagamentos efetuados a colaboradores sem natureza de retributividade pelo serviço prestado e sem caráter habitual não configuram base de incidência do tributo previdenciário há incidência

Sustenta que os valores em discussão foram pagos em razão da demissão sem justa causa ou da transferência de emprego e, após considerações teóricas sobre o tema, reafirma que o pagamento feito ao empregado sem qualquer relação com a prestação de serviço corresponde a uma indenização, a qual objetiva recomposição ou ressarcimento de fatos danosos, não se constituindo verba de natureza salarial.

Aduz que o que levou a Recorrente a pagar aos empregados as importâncias em debate foi o dever de compensá-los pela perda a eles imposta pela transferência ou dispensa, não se podendo equiparar o pagamento de uma indenização ao pagamento de uma remuneração.

Afirma que os valores foram pagos não em função do trabalho prestado, mas em razão de único evento, do que se extrai que não há habitualidade, afastando-se, portanto, do conceito de salário-de-contribuição e, assim, não podendo ser exigida contribuição previdenciária sobre tais montantes.

Apresenta conceitos e precedentes administrativo e judicial, inclusive submetidos a Repercussão Geral, em que concluiu que apenas aquilo que se configure ganho habitual, em

decorrência ou não da relação de trabalho, é passível de incidência de contribuição previdenciária.

Alega, por fim, que o Regulamento da Previdência Social veda expressamente a tributação de verba indenizatória compreendida no conceito de outras indenizações, concluindo que qualquer indenização, estando ou não prevista no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, não pode sofrer incidência de contribuições previdenciárias.

Aduz que, na remota hipótese de manutenção da exigência diante dos argumentos anteriores, deve-se reconhecer o descabimento da autuação em relação à rubrica “Indenização Adicional”, eis que tais pagamentos foram lastreados pelas respectivas Convenções Coletivas de Trabalho e, embora tenham figurado em tais instrumentos como “aviso prévio” são, na verdade, verbas complementares ao Aviso Prévio de 30 dias previsto na legislação trabalhista. Ademais, trata-se de abono único concedido sem habitualidade, sobre o qual não incide tributação previdenciária, inclusive com dispensa de contestação e recurso formalizado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ademais, afirma a defesa que, ainda que se considere a Indenização Adicional como aviso prévio indenizado, há de ser afastada sua tributação por seu evidente caráter indenizatório, por ser eventual e, por fim, por haver decisão judicial em sede de Recursos Repetitivos no mesmo sentido.

Em apertada síntese, são estes os argumentos da defesa relacionados ao mérito do lançamento.

Para melhor entendimento, mister lembrarmos os motivos que levaram ao lançamento e como a Decisão recorrida avaliou os argumentos recursais:

O **Relatório fiscal** aponta que foram solicitados documentos e esclarecimentos acerca dos pagamento das seguintes rubricas:

Código	Descrição da Rubrica
3590	INDENIZACAO ADICIONAL - CCT FENABAN
3591	DIF INDENIZACAO ADICIONAL - CCT FENABAN
0037	INDENIZAÇÃO
0134	INDENIZAÇÃO ADICIONAL
1288	INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA

Indenização compensatória:

O fiscalizado deixou de apresentar esclarecimentos. Assim, por não haver exclusão expressa de tal rubrica do salário de contribuição, o montante pago a este título foi incluído na base de cálculo da exigência.

Indenização

Os esclarecimentos do fiscalizado dão conta de que tais valores foram pagos aos funcionários transferidos do Banco Real para a Aymoré a fim de suprir perdas em razão da mudança de categoria dos Bancários para os Financiários.

A fiscalização entendeu pela incidência tributária em razão da inexistência de perda a justificar uma eventual indenização, já que houve a transferência dos empregados para empresa do mesmo grupo, com assunção de todos os direitos correspondentes.

Indenização Adicional e Adicional CCT FENABAM

A Fiscalização afirma que o fiscalizado informou que tais pagamentos se referem a pagamentos de verbas previstas em Convenção Coletiva da Categoria dos Financiários, e que tais valores estão contemplados na CCT como indenização, Aviso Prévio, o qual será indenizado na dispensa quando o empregador não precise ou não se interesse que o empregado cumpra o período de Aviso exercendo suas atividades.

A fiscalização cita a legislação que trata do Aviso Prévio, do que se presume que a tributação ocorreu por entender o Agente Fiscal que deve incidir a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio.

Não obstante, neste item, a Decisão recorrida assim se manifestou:

Ressalta o Auditor que tais Indenizações Adicionais não se confundem com a rubrica Aviso Prévio, pois esta última é paga na dispensa quando o empregador não precisa ou não se interessa que o empregado cumpra o período de aviso prévio exercendo suas atividades normais.

Ora, a afirmação da Fiscalização se deu nos seguintes termos:

Conforme redação dada na Convenção, esta indenização está relacionada à demissão do empregado, Aviso Prévio, que estava pacificada em 30 (trinta) dias, para empregados cujo contrato de trabalho seja por tempo indeterminado e, tenha ultrapassado o período de experiência, independentemente do tempo de serviço. Note-se que a rubrica Aviso Prévio será indenizada na dispensa quando o empregador não precisa ou não se interessa que o empregado cumpra o período de aviso prévio exercendo suas atividades normais.

Portanto, não se tem como extrair da acusação fiscal qualquer afirmação de que os valores pagos a este título não se confundem com Aviso Prévio, pelo contrário, como já dito acima, após o parágrafo acima reproduzido, a Fiscalização limitou-se a apontar a lei 12.506/2011, que dispõe sobre o Aviso Prévio.

Neste sentido, pela pouca clareza da acusação fiscal e a aparente incompatibilidade da Decisão recorrida com ela, mister consignar que, neste caso, estamos diante de valor pago uma única vez ao colaborador desligado dos quadros da empresa em razão de expressa previsão em Convenção Coletiva de Trabalho.

Sobre o tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em razão da existência de decisões reiteradas de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça — STJ no sentido de que o abono único, disposto em Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária, emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, cuja conclusão merece ser destacada:

"Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

De tal Parecer, após aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda, decorreu o Ato Declaratório n. 16/2011, nos seguintes termos:

"A PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (...)

DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir

outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.

Assim, temos que, para que os efeitos do Ato Declaratório nº 16/2011 fossem aplicados ao presente caso, é mister verificarmos se a situação fática tratada no presente processo se enquadra perfeitamente aos termos prescritos pela PGFN.

Não parece haver dúvida quanto a este ponto, pois se trata de verba paga em uma só oportunidade, já que devida unicamente quando da dispensa do colaborador sem justa causa, portanto, sem habitualidade, há sua expressa previsão em Convenção Coletiva de Trabalho e não há qualquer vinculação a uma contraprestação por serviço prestado.

Assim, entende este Relator que sobre os pagamentos efetuados a título de **Indenização Adicional e Adicional CCT FENABAM (0134, 3590 e 3591)** não deve incidir contribuição previdenciária

Já em relação às rubricas **Indenização compensatória e Indenização (1288 e 0037)**, sobre estas deve ser mantida a exigência, pois não há nos autos a comprovação de seu efetivo caráter indenizatório, pois, além de não terem lastro em CCT, não restou evidenciada a reparação correspondente a cada uma delas.

No caso da **Indenização Compensatória**, sequer foram apresentadas justificativas pelo Autuado no curso da fiscalização. Já a **Indenização** teve como justificativa uma suposta perda decorrente da mudança de categoria dos Bancários para Financiários, o que, por si só, não demonstra a perda que teria sido reparada com tais pagamentos, sendo certo que o vínculo de trabalho foi mantido com tais colaboradores transferidos.

Não é qualquer verba intitulada como indenizatória que escapa à incidência do tributo em tela, já que há de se observar se efetivamente existe a natureza reparatória do numerário pago, sendo certo que a então vigente alínea “m”, do inciso V, do § 9º do Art. 214, do Decreto 3.048/91, previa a exclusão do conceito de salário de contribuição de outras indenizações, mas apenas se forem expressamente previstas em lei. Ademais, não foi demonstrado no Recurso Voluntário elementos que pudessem indicar a expressa desvinculação do salário, com vistas à exclusão de tributação com amparo no previsto no item 7, da alínea “e”, do §9º do art. 28, da Lei 8.212/91.

Por outro lado, não há de se falar em ausência de caráter contraprestacional a justificar o intento da defesa de não incidência tributária, pois, pelo menos na parte em que se apresentou a justificativa (Indenização), os pagamentos em tela foram efetuados aos colaboradores que mantiveram seu vínculo de emprego, ainda que com mudança de categoria funcional.

No caso em apreço, estamos tratando de sociedades anônimas que estão submetidas aos preceitos da Lei 6.404/76, da qual se destaca:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

Neste sentido, é de se inferir que os valores foram pagos no interesse da empresa pelo trabalho a ser desenvolvido por cada colaborador beneficiado, restando evidente, em alguma medida, que cada montante pago tem nítida relação com a retribuição do trabalho e, ainda, com a manutenção contrato de trabalho, correspondendo, portanto, a salário-de-contribuição sobre o qual deve incidir o tributo previdenciário.

Por todo o exposto, nos temas aqui tratados de forma agrupada, dou provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência incidente sobre os valores pagos a título de **Indenização Adicional e Adicional CCT FENABAM (0134, 3590 e 3591).**

Da Necessária Aplicação da Retroatividade Benigna da Lei 11.941/09

No presente tema, a defesa apresenta suas considerações sobre o que entende ser a correta aplicação da retroatividade benigna, tema sobre o qual cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</u> Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Assim, com o cancelamento da Súmula 119, ainda que não haja vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

Da Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

O próprio título dado pela peça recursal ao presente tema já sintetiza adequadamente o intento do contribuinte, o qual se mostra improcedente, já que a questão da incidência da correção da multa de ofício pela taxa Selic é tema sobre a qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, nada a prover neste tema.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência incidente sobre os valores pagos a título de **Indenização Adicional e Adicional CCT FENABAM (0134, 3590 e 3591)** e, ainda, para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, determinando a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

